ISSN 1896-6659

infos

BAS BIURO ANALIZ SEJMOWYCH

nr 6(98) • 17 marca 2011

zagadnienia społeczno-gospodarcze

Suma wyłudzeń podatku VAT w Unii Europejskiej jest szacowana na ok. 250 mld euro rocznie. Ze względu na skalę tego zjawiska utworzenie Eurofiscu, jako sieci współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej dla 27 państw członkowskich, należy uznać za działanie pożądane i potencjalnie skuteczne.

Konrad Raczkowski

Eurofisc – zdecentralizowana sieć współpracy w dziedzinie podatku VAT

PODATEK OD WARTOŚCI DODANEJ I JEGO WYŁUDZENIA

Straty budżetów narodowych w krajach członkowskich Unii Europejskiej wynikające z licznych nadużyć podatkowych sprawiły, że od dłuższego czasu UE podejmuje działania prewencyjne i zaradcze w celu ochrony należnych danin. Ochrona ta dotyczy zwłaszcza nieprawidłowości, do jakich dochodzi w odprowadzaniu podatku od wartości dodanej (*Value Added Tax* – VAT).

Podatek od wartości dodanej jest podatkiem obrotowym, pośrednim. Z założenia ma on w jak najmniejszy sposób oddziaływać na ostateczne ceny towarów i usług podlegających opodatkowaniu, dzięki tzw. przerzucalności na kolejne fazy obrotu gospodarczego.

Mało precyzyjny, dość liberalny i ramowy kształt przepisów wspólnotowych odnoszących się do tego podatku (obowiązującej do końca 2006 r. tzw. VI dyrektywy[1] oraz obowiązującej obecnie dyrektywy 2006/112/WE[2]) w połączeniu ze złożonym mechanizmem jego rozliczania sprzyjają nadużywaniu systemu przez nieuczciwych podatników. Okazało się także, że przepisy w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej (rozporządzenie Rady (WE) 1798/2003 z 7 października 2003 r.) są nie tylko nieskuteczne wobec tzw. oszustw karuzelowych w podatku VAT, ale prowadzą jeszcze do znacznego spowolnienia w pozyskiwaniu, przesyłaniu czy wykorzystywaniu informacji.

Tak zwane oszustwo karuzelowe polega, w dużym uproszczeniu, na przepływie towarów pomiędzy co najmniej dwoma krajami UE, gdzie z założenia ich obieg jest fikcyjny (z wykazaniem w tym czasie wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów – WDT). Jeden z mechanizmów działania w oszustwie karuzelowym został opisany poniżej i zilustrowany na wykresie 1.

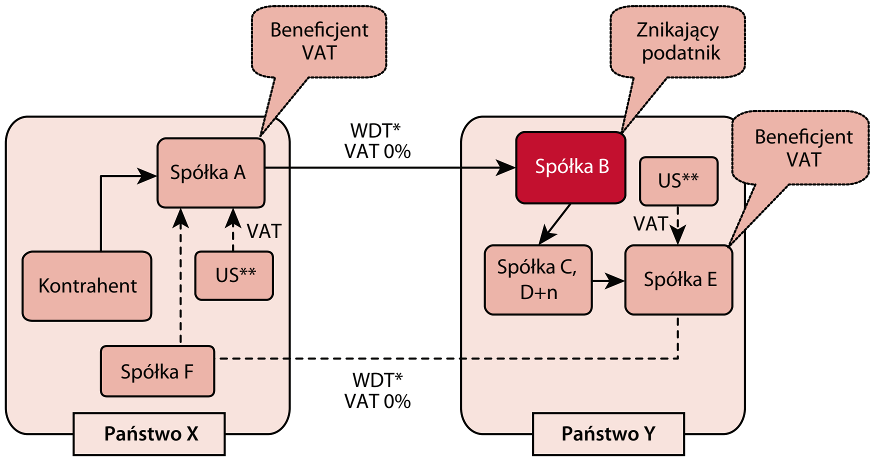
1. Spółka A mająca siedzibę w państwie członkowskim X sprzedaje towary spółce B z siedzibą w państwie Y (w związku z WDT spółka A sprzedaje towar przy stawce VAT 0%, występując jednocześnie do urzędu skarbowego o zwrot podatku VAT zapłaconego przy kupnie towaru od kontrahenta).
2. Spółka B, która jest najczęściej podatnikiem znikającym[3], odsprzedaje towar ze stratą spółce buforowej C (*bufor*), wysta-

[1] Dyrektywa 77/388/EWG Rady WE z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, Dz.Urz. WE L 145 z 13 czerwca 1977 r.

[2] Dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. UE L 347 z 11 grudnia 2006 r.

[3] Importerzy (będący nabywcami) mogą otrzymać towary bez konieczności opłacenia podatku VAT od nabycia wewnątrzwspólnotowego, a jednocześnie muszą rozliczyć podatek VAT od ich sprzedaży.

Wykres 1. Uproszczony schemat oszustwa karuzelowego w krajach UE



* WDT – wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.
** US – urząd skarbowy.

wiając poprawną pod każdym względem fakturę VAT – **jednakże nie odprowadza podatku do urzędu skarbowego**. W tej sytuacji spółka B działa na niekorzyść organów podatkowych, gdyż nie uiszcza podatku z tytułu krajowej dostawy towarów i przestaje istnieć (znika).

3. Następnie sprzedaż towaru przez firmę C może odbywać się już z niewielkim zyskiem, a kolejni kontrahenci, np. D i E, będą się prawidłowo rozliczać z podatku VAT.
4. Ostatnia w ogniwie spółka E dokona WDT na rzecz spółki buforowej F, która w ramach transakcji krajowej odsprzeda towar spółce A. Spółka E z tytułu transakcji wystąpi do urzędu skarbowego o zwrot VAT wynikający z faktu zakupu towarów od spółki D. Spółki C, D, F oraz E noszą miano przedsiębiorstw buforowych, rzetelnie rozliczają się ze zobowiązań podatkowych i służą zazwyczaj do zacierania śladów poprzednich transakcji z udziałem znikającego podatnika (mogą być również podmiotami znikającymi).

Cechą charakterystyczną stosowanych praktyk jest fikcyjny obrót fakturami, dokumentami przewozowymi, wielokrotne wprowadzanie do obiegu tego samego towaru i kwot pieniężnych. W oszustwach karuzelowych bowiem każda faktura (nawet fikcyjna, a nie zakwestionowana przez organy podatkowe) umożliwia zarówno obniżenie zobowiązań podatkowych, jak i zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym[4]. Uzyskane w ten sposób środki są wolne od obciążeń podatkowych, a więc nie są przychodem podlegającym opodatkowaniu, np. podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Proces wyłudzeń wydaje się więc stosunkowo prosty, a jednocześnie trudny do wykrycia i udowodnienia przez organy podatkowe. Od 1993 r. transakcje handlowe na granicach wewnętrznych Wspólnoty nie podlegają kontroli, a w przypadku WDT stawka podatku VAT wynosi 0%. Pomimo iż elektroniczny System Wymiany Informacji o VAT (VAT Information Exchange System – VIES) rejestruje charakterystyki przeprowadzanych operacji w wymianach wewnątrzwspólnotowych, to nie jest w stanie skutecznie przeciwdziałać nadużyciom. Wynika to z dużej liczby transakcji, jaki dany podmiot może przeprowadzić w określonej jednostce czasu, z których tylko kilka procent może być fikcyjna. Jednocześnie podatek VAT w WDT powinien zostać zapłacony przez nabywcę towarów w kraju nabycia (tzw. wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów – WNT) z zastosowaniem obowiązującej w danym kraju stawki VAT. Określenie działania niezgodnego z prawem w oszustwie karuzelowym musi sprowadzać się do udowodnienia winy i działania w złej wierze. W innym przypadku organom podatkowym nie wolno kwestionować prawa odliczenia podatku naliczonego, który jest podstawowym elementem konstrukcyjnym podatku VAT.

OD EUROCANETU DO EUROFISCU

W 2005 r. administracja podatkowa Belgii zainicjowała utworzenie europejskiej sieci zwalczania oszustw karuzelowych Eurocanet (European Carousel Network) w celu usprawnienia współpracy i przyspieszenia wymiany informacji odnoszących się do podatku VAT od transakcji wewnątrzwspólnotowych. Zasady, na jakich odbywały się te działania, zdefiniowane zostały w rozporządzeniu Rady (WE) w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej[5]. Dobrowolność partycypacji i uprzedzenia polityczne w stosunku do Europejskiego Urzędu ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF) spowodowały, że takie kraje, jak Niemcy, Włochy oraz Wielka Brytania, nie włączyły się w działania Eurocanetu. W efekcie wymiana informacji odbywała się wprawdzie szybciej, jednakże – w wyniku błędów w funkcjonowaniu elektronicznego Wspólnotowego

OLAF – Europejski Urząd ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych ustanowiony w 1999 r. Główne zadania realizuje w obszarze kontroli prawidłowości wydatkowania środków unijnych, wykrywa przestępstwa korupcji i inne nadużycia w obrocie pieniężnym.

SCAC – powołany w 1992 r. Stały Komitet Współpracy Administracyjnej, działający jako komitet regulacyjny Komisji Europejskiej w dziedzinie wymiany informacji o podatku VAT. Składa się z przedstawicieli państw członkowskich UE i jest nadzorowany przez Dyrekcję Generalną ds. Podatków i Unii Celnej Komisji Europejskiej (DG Taxud).

ATFS – powołany w 2007 r. zespół ekspertów Komisji Europejskiej w zakresie strategii przeciwdziałania oszustwom podatkowym. Stanowi merytoryczne oraz praktyczne wsparcie Komisji Europejskiej w dziedzinie przeciwdziałania nadużyciom podatkowym.

[4] K. Raczkowski, A, Krukowski, *Management of tax security knowledge in intra-community trade* [w:] K. Raczkowski, W. Kego, M. Żuber, *Different Face of Security. From Knowledge to Management*, ISDP, Stockholm 2010, s. 179–183.

[5] Rozporządzenie Rady (WE) 1798/2003, Dz.Urz. UE L 264 z 15 października 2003 r.

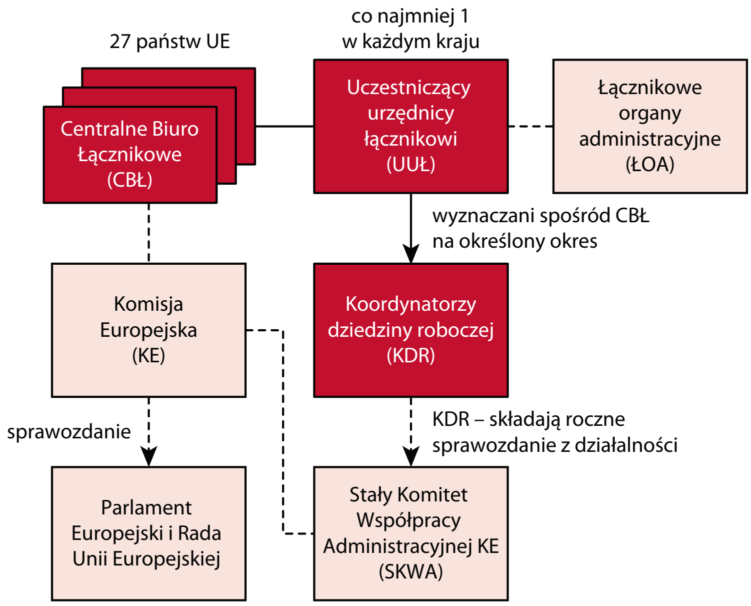
Systemu Wymiany Informacji o Podatku VAT (VIES) oraz zbyt wolnych działań administracji belgijskiej – system Eurocanet był wciąż nieefektywny w stosunku do skali oszustw w podatku VAT.

W 2006 r. Komisja Europejska wydała komunikat w sprawie konieczności opracowania skoordynowanej strategii w celu poprawy skuteczności walki z oszustwami podatkowymi[6]. Duże znaczenie przy projektowaniu tej strategii odegrały dwa organy doradcze Komisji, tj. Stały Komitet Współpracy Administracyjnej (Standing Committee on Administrative Cooperation – SCAC) oraz Grupa Ekspertów ds. Zwalczania Oszustw Podatkowych (Anti Tax Fraud Strategy Expert Group – ATFS).

W grudniu 2008 r. Komisja Europejska przedstawiła propozycję stworzenia Eurofiscu jako niezależnej sieci ścisłej współpracy w zwalczaniu oszustw w podatku VAT, za pomocą szybkiej wymiany informacji, wspólnych profili analizy ryzyka oraz analiz informatycznych[7].

Stwierdzono także, iż: *wprowadzenie Eurofiscu przyniesie wartość dodaną tylko wtedy, gdy udział w nim będzie obowiązkowy dla wszystkich państw członkowskich, aby uniknąć problemów, jakie napotkał Eurocanet oraz jeżeli Komisja będzie w pełni uczestniczyć w działalności Eurofiscu i odgrywać rolę koordynatora*[8].

Wykres 2. Zewnętrzna struktura ogólna Eurofiscu



Źródło: na podstawie rozporządzenia Rady 904/2010, Dz.Urz. UE L 268 z 12 października 2010 r.

W czerwcu 2010 r. podczas spotkania w Luksemburgu 27 ministrów finansów państw członkowskich uzgodniło, że powinna powstać zdecentralizowana struktura nie posiadająca osobowości prawnej, która będzie zdolna do szybkiego i skoordynowanego zwalczania transgranicznych oszustw VAT. Eurofisc został prawnie usankcjonowany rozporządzeniem Rady 904/2010 z 7 października 2010 r. (rozdz. X) w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej[9], a większość uregulowań zacznie w pełni obowiązywać od 1 stycznia 2012 r.[10].

W celu realizacji powyższego rozporządzenia państwa członkowskie UE w ramach sieci Eurofisc zobligowanie są do:

- stworzenia skutecznych mechanizmów wymiany i przechowywania informacji pomiędzy państwami członkowskim oraz informacji uzyskanych przez dany kraj członkowski z krajów trzecich,
- uściślenia obowiązków transgranicznej kontroli podatkowej w odniesieniu do każdego z państw (umożliwienie przeprowadzenia skutecznej kontroli podatkowej zwłaszcza w zakresie podatku VAT),
- wprowadzenia elektronicznych narzędzi, za pomocą których możliwe będzie uzyskiwanie od podatników niezbędnych materiałów do kontroli (dane podatników i ich transakcje), ich dalsze dystrybuowanie i analiza w wielu miejscach jednocześnie (jednolite procedury weryfikacji w każdym z państw członkowskich),
- ustanowienia kategorii informacji, których wymiana odbywa się bez wniosku, lecz w sposób zautomatyzowany i spontaniczny,
- optymalizacji współpracy w ramach pomocy administracyjnej dzięki obecności urzędników z jednego państwa członkowskiego na terenie innego państwa członkowskiego,
- edukacji podatników w zakresie obowiązków oraz wzorów dokumentów handlowych (w tym faktur) stosowanych w innym państwie członkowskim, z którym podatnik/podmiot gospodarczy prowadzi wymianę handlową.

Zadaniem Eurofiscu jest stworzenie wielostronnego mechanizmu wczesnego ostrzegania w odniesieniu do oszustw w podatku od wartości dodanej, wymiana informacji objętych rozporządzeniem Rady 904/2010 oraz koordynacja prac urzędników łącznikowych w zakresie otrzymanych ostrzeżeń. W tym celu każde państwo członkowskie zobligowane jest do ustanowienia Centralnego Biura Łącznikowego (CBŁ), wyznaczenia co najmniej jednego uczestniczącego urzędnika łącznikowego spośród ekspertów w dziedzinie zwalczania oszustw podatkowych (UUŁ) oraz określenia łącznikowych organów administracyjnych (ŁOA), z którymi należy utrzymywać współpracę w ramach Eurofiscu (wykres 2).

Komisja w celu realizacji postanowień w zakresie przeciwdziałania oszustwom w podatku VAT zapewnia wsparcie techniczne

[6] COM(2006) 254 final.

[7] Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie skoordynowanej strategii mającej na celu poprawę walki z oszustwami związanymi z podatkiem od wartości dodanej w Unii Europejskiej, COM(2008) 807 final.

[8] Projekt sprawozdania w sprawie wniosku dotyczącego rozporządzenia Rady w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej [COM(2009)0427 – C7-0165/2009 – 2009/0118(CNS)], s. 7.

[9] Dz.Urz. UE L 268 z 12 października 2010 r.

[10] Artytuły 33–37 weszły w życie 1 listopada 2010 r., rozdz. V z wyjątkiem art. 22 i 23 wejdzie w życie od 1 stycznia 2013 r., art. 38–42 będą obowiązywały od 1 stycznia 2012 r. do 31 grudnia 2014 r., a art. 43–47 od 1 stycznia 2015 r. Jednocześnie wprowadzona regulacja uchyla z dniem 1 stycznia 2012 r. rozporządzenie Rady (WE) 1798/2003 (z wyjątkiem art. 2 ust. 1 oraz rozdz. V – z wyłączeniem art. 27 ust. 4), oraz pozostałe rozporządzenia Rady (WE) 885/2004; (WE) 1791/2006; (WE) 143/2008 oraz (WE) 7/2009.

i logistyczne Eurofiscu. Jest wspomagana przez Stały Komitet Współpracy Administracyjnej, do którego corocznie mają być składane sprawozdania z działalności poszczególnych koordynatorów dziedzin roboczych.

Zarówno koordynatorzy dziedzin roboczych, jak i same dziedziny zostaną wyznaczone w trakcie pierwszych spotkań grupy, w których uczestniczyć mają przedstawiciele Komisji – jednakże tylko wtedy, gdy omawiane sprawy nie będą dotyczyły możliwych do identyfikacji podatników[11].

ZASADY WYMIANY INFORMACJI W EUROFISCU

Państwa członkowskie zobligowane są do wymiany wszystkich informacji w zakresie objętym rozporządzeniem Rady 904/2010, a zwłaszcza przekazywania przepisów prawa krajowego w tej dziedzinie. Z kolei Komisja jest zobowiązana złożyć do dnia 1 listopada 2013 r. pierwsze sprawozdanie (kolejne co pięć lat) w sprawie stosowania niniejszego rozporządzenia do Parlamentu Europejskiego i Rady.

Zadaniem centralnych biur łącznikowych państw członkowskich Eurofiscu będzie udzielanie informacji dotyczących wymiaru i stosowania VAT, zwłaszcza w transakcjach wewnątrzwspólnotowych. Będą one miały również obowiązek informowania o działaniach podjętych w celu przeciwdziałania powstawaniu obszarów gospodarki nieoficjalnej, w których może dochodzić do oszustw wykorzystujących konstrukcję podatku VAT. Przekazywane informacje mogą mieć formę sprawozdań, raportów, wyników postępowania administracyjnego czy opinii oraz oświadczeń. Wymiana informacji odbywać się będzie na wniosek organu występującego do danego państwa członkowskiego Eurofiscu lub w przypadkach, gdy:

- nastąpiło podejrzenie naruszenia przepisów VAT w innym państwie członkowskim,
- informacje pochodzące z drugiego państwa na temat np. pochodzenia danego towaru są niezbędne w procesie przeprowadzenia kontroli i ustalenia podatku w państwie przeznaczenia,
- uznano, że może istnieć lub istnieje ryzyko strat danin publicznych w innym państwie członkowskim.

Odpowiedź na zapytanie w zakresie wymienionym powyżej powinna zostać udzielona jak najszybciej, jednakże nie później niż 3 miesiące od otrzymania wniosku z zapytaniem w pełnej procedurze pozyskiwania informacji i do 1 miesiąca w wypadku ich posiadania. Odpowiedni organ państwa członkowskiego (np. CBŁ) może odmówić udzielenia pewnych typów informacji. Dotyczy to zwłaszcza zapytań odnoszących się np. do konieczności przeprowadzenia postępowania sprawdzającego niebędącego postępowaniem rutynowym, gdy prawo danego kraju zabrania gromadzenia pewnych informacji do celów własnych lub gdy państwo występujące z wnioskiem nie jest w stanie z przyczyn prawnych udzielić podobnych informacji. Informacje nie muszą być udzielone również w sytuacji prowadzącej do ujawnienia tajemnicy przemysłowej, handlowej, zawodowej, procesu produkcyjnego lub do naruszenia porządku publicznego.

W każdym jednak przypadku, w którym nie zostanie udzielona odpowiedź na zapytanie przez wezwane do tego państwo członkowskie, musi ono zawiadomić Komisję Europejską i podać przyczyny uzasadniające odmowę.

PODSUMOWANIE

Uszczelnienie systemu pobierania podatku VAT przed próbami wyłudzeń, a raczej licznymi przypadkami trudnych do udowodnienia wyłudzeń, jest koniecznością. W pierwszym rzędzie należałoby zmienić prawo wspólnotowe, które obecnie opodatkowuje transakcje w kraju odbiorcy, zamiast w kraju sprzedawcy. Bez należytych regulacji w tym zakresie wszelkie działania prewencyjne i ochronne będą działaniami po fakcie, a administracje podatkowe krajów członkowskich nie zawsze będą w stanie prawidłowo zidentyfikować oszustwo karuzelowe, a zwłaszcza udowodnić, że dany podmiot działał świadomie.

Utworzenie Eurofiscu za zgodą wszystkich 27 państw członkowskich należy uznać za sukces. Ta płaszczyzna współpracy z pewnością wzmocni współdziałanie organów podatkowych krajów Unii. Nie wydaje się jednak, aby powołanie Eurofiscu mogło wyeliminować oszustwa karuzelowe. W tym celu konieczne jest opracowanie i ciągła ewaluacja wiarygodnych modeli informacji o sektorach gospodarki najbardziej narażonych na wyłudzenia w podatku VAT. Kolejnym krokiem powinno być wypracowanie na podstawie tych modeli narodowych i wspólnotowych profili ryzyka, których skuteczne wykorzystanie *just in time* umożliwi częściowe przeciwdziałanie oszustwom w podatku VAT.

Czas pokaże, na ile nowa, nieposiadająca osobowości prawnej formuła działania będzie skutecznie chronić budżety narodowe i przeciwdziałać powiększaniu gospodarki nieoficjalnej. W dużej mierze będzie to zależne od konsensusu politycznego co do pewnych typów decyzji, efektywności pracy urzędników łącznikowych oraz sprawności administracji narodowych.

[11] Oświadczenie przedstawicieli rządów państw członkowskich zebranych w Radzie w sprawie Eurofics ustanowionego na mocy rozdz. X rozporządzenia Rady w sprawie współpracy administracyjnej i zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej, 2010/C 275/06, OJ L 86 z 1 kwietnia 2010 r.

Dr Konrad Raczkowski – pracownik resortu finansów, ekspert ds. bezpieczeństwa ekonomicznego oraz zarządzania, współpracownik Instytutu Bezpieczeństwa i Polityki Rozwoju w Sztokholmie.

BAS
BIURO ANALIZ SEJMOWYCH

Biuro Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu służy eksperckim wsparciem posłom i organom Sejmu.
Wydaje m.in.: „Infos", „Studia BAS", „Zeszyty Prawnicze BAS", „Przed pierwszym czytaniem".
„Infos" – w zwięzłej formie podejmuje aktualne zagadnienia istotne dla polskiego społeczeństwa i gospodarki.

Wydawca: Wydawnictwo Sejmowe dla Biura Analiz Sejmowych
ul. Zagórna 3, 00-441 Warszawa, tel. 022 694 17 27, faks 022 694 10 05, www.bas.sejm.gov.pl

Projekt graficzny: Bogdan Żukowski

Redakcja: Jolanta Adamiec, Jakub Borawski (redaktor naczelny), Mirosław Gwiazdowicz, Joanna Karolczak, Justyna Osiecka-Chojnacka, Albert Pol, Karolina Kaczmarczyk (sekretarz redakcji)

Kontakt: tel. 022 694 18 77, 022 694 17 53, e-mail: karolina.kaczmarczyk@sejm.gov.pl